

9 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

56 kap. IL

prop. 1989/90:110, SkU30

prop. 1996/97:150, FiU20

prop. 1998/99:15, SkU5

prop. 1999/2000:2, SkU2, 5 och 8

prop. 1999/2000:15, SkU5

prop. 2000/01:22, SkU9

9.1 Allmänt

Ett fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ägs vanligen av ett fåtal fysiska personer. Den som har ett väsentligt inflytande i företaget eller handelsbolaget är oftast att anse som företagsledare. Särskilda regler gäller för lön till medhjälpare, se del 2 avsnitt 24.3. Beskattningen av fåmansföretagsdelägares utdelning och kapitalvinst på andelar i företaget är särreglerad, se avsnitt 10.

I den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse före den 31 december 1999 fanns omfattande särregler (s.k. stoppregler) som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och dess delägare samt deras närstående. Bestämmelserna fanns huvudsakligen i 32 § anv.p. 14 nämnda lag. Mot bakgrund av bl.a. att skattesystemet bör vara neutralt och reglerna så långt som möjligt ska vara generella varvid särlagstiftning avseende viss kategori näringsidkare eller ägargrupp om möjligt undvikas, har de allra flesta stoppreglerna slopats (prop. 1999/2000:15). Därutöver har i samband härmed förtydligande och ändring gjorts av definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Antalet delägare som ska inneha mer än hälften av rösterna har preciserats. Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar kan vara fåmansföretag. Tidigare beaktades utländsk juridisk person enbart vid beskattning av utdelning och kapitalvinst på andel i fåmansföretag.

Beskattningen av förmåner som tidigare omfattades av de slopade stoppreglerna sker enligt allmänna beskattningsregler. Innebörden härav är att beskattning i de flesta fall sker i inkomstslaget tjänst när

det är fråga om delägare som är anställd i fåmansföretaget och i andra fall som utdelning i inkomstslaget kapital. Riksskatteverket har i skrivelse den 13 mars 2000, dnr 2664-00/110, kortfattat redogjort för verkets uppfattning hur vissa transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare bör behandlas enligt allmänna beskattningsprinciper.

9.2 Definitioner

56 kap. IL innehåller definition av vissa grundläggande begrepp, såsom fåmansföretag, fåmanshandelsbolag samt delägare och företagsledare i sådant företag. Närliggande definieras i 2 kap. 22 § IL.

9.2.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Fåmansföretag

Enligt 56 kap. 2 § IL avses med fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas följaktligen inte enskild firma, enkelt bolag eller partrederi och vidare inte heller stiftelse eller ideell förening. I 56 kap. 3 § IL anges att som fåmansföretag räknas inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Med svensk börs avses inte endast Stockholms fondbörs utan varje företag som fått auktorisation att driva börsverksamhet. Som fåmansföretag räknas inte heller privatbostadsföretag.

Fåmanshandelsbolag

Med fåmanshandelsbolag avses enligt 56 kap. 4 § IL handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

Utländsk juridisk person

Definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag har utvidgats till att omfatta även motsvarande utländska juridiska personer. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL omfattar också motsvarande utländska företeelser om

det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Huvuddefinitionen

Som framgår av lagtexten ska fyra eller färre delägare äga så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för andelarna i företaget eller vad avser handelsbolag genom andelsinnehavet eller på liknande sätt har det bestämmande inflytandet. Vid denna bedömning ska hela närståendekretsens innehav räknas som ett enda individuellt deläggande (se nedan). Detta innebär att antalet delägare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan vara väsentligt större än 4. Det avgörande för bedömningen är inte antalet som sådant utan antalet personer med väsentligt inflytande i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta i riket eller inte, liksom om de är svenska eller utländska medborgare.

Närståendes innehav

Innebörden av begreppet närstående behandlas i avsnitt 9.2.3 nedan. Vid bedömningen av om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag föreligger enligt punkterna 1 i ovanstående definitioner ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen görs med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som har räknats in i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Exempel

Ett företag har tio delägare av vilka nio är närstående till varandra på olika sätt. A är den äldste delägaren. A och hans närstående utgör en närståendekrets. Av de delägare som inte ingår i A:s krets är B äldst. B och hans närstående utgör ytterligare en krets. C som är dotter till B och gift med A:s son D skulle i och för sig tillhöra B:s närståendekrets men har redan tillsammans med D räknats in i A:s krets. Eftersom C och D medräknats i A:s krets bortser man därför från dem vid bestämmande av B:s närståendekrets. Utöver A:s och B:s krets finns ytterligare en delägare i företaget. Företaget ägs således av tre personer (två närståendekretsar och en enskilda fysisk person).

Den subsidiära definitionen

Huvuddefinitionen har kompletterats med den s.k. subsidiära definitionen. Bakgrunden till denna är att ett reellt tvåpartsförhållande kan saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer.

Den subsidiära definitionen avser fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där näringsverksamheten är uppdelad på två eller flera verksamheter (verksamhetsgrenar) som är oberoende av varandra (56 kap. 2 § 2 p. och 4 § 2 p. IL, se ovan). Det är framför allt

företag inom gruppen fria yrken som kan beröras av denna bestämmelse. Här kan som exempel nämnas läkare, revisorer och advokater. Även bland arkitekter och konsulter m.fl. torde här avsedda företagskonstruktioner kunna förekomma.

Två företag har blivit föremål för RR:s prövning vad gäller den subsidiära definitionen (RÅ 78 1:52 och 1:97). Det första av dessa avsåg ett revisionsföretag medan det andra gällde läkar- och tandläkarsammanslutningen Praktikertjänst AB. I båda dessa fall ansågs emellertid förutsättningar inte föreligga att anse företagskonstruktionen som fåmansföretag med stöd av den subsidiära definitionen. Här kan noteras att någon ändring av den subsidiära definitionen inte har skett.

Utvidgat fåmansföretagsbegrepp

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp. Det utvidgade begreppet omfattar, fr.o.m. den 1 februari 2001, även handelsbolag vid beskattning av sådana kapitalinkomster (se avsnitt 10).

9.2.2 Delägare och företagsledare

Delägare

I 56 kap. 6 § IL anges att med delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Definitionen av delägare gäller numera generellt avseende delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag och inte enbart som tidigare vid bedömningen av om ett företag var fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 1999/2000:15 s. 49 ff.).

Indirekt ägande via stiftelse kan normalt inte förekomma. För det fall stiftelsen fungerar som bulvan för den verkliga ägaren kan vid prövning av om ett företag ägs av fyra eller färre personer, de av bulvanen ägda andelarna anses innehavda av huvudmannen (jfr. prop. 1989/90:110 s. 678).

Rösträtt

Rösträtt kan i vissa fall enligt 3 kap. 15. ABL tillkomma annan än ägaren. Vid tillämpning av 56 kap. 2 § IL ska den, som i aktieboken blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså har rätt att rösta för aktien, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt. Om ett bulvanförhållande har tillskapats för att försöka undgå att företaget vid beskattningen behandlas som ett fåmansföretag, ska vid prövningen om företaget är ett fåmansföretag, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

Interimsbevis

Innehav av interimsbevis kan jämföras med ägande om interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie.

Företagsledare

Som företagsledare i fämansföretag eller fämanshandelsbolag anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons andelsinnehav i företaget och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (56 kap. 6 § 2 st. IL). När det gäller företag som omfattas av den subsidiära definitionen anses som företagsledare den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Bestämmelsen innebär således att för att en person ska anses som företagsledare, i fämansföretag eller fämanshandelsbolag enligt huvuddefinitionen, är det inte tillräckligt att denne har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresse. Det väsentliga inflytandet ska även grunda sig på hans ställning i företaget. En person som visserligen har en ledande ställning i företaget men som saknar ägarintresse anses således, vid tillämpning av dessa regler, inte som företagsledare. Ägarintresset ska dock bedömas efter både eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav.

Omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömningen av om företagsledande ställning föreligger kan, förutom vederbörandes ställning och arbetsuppgifter, vara andra befogenheter i företaget som personen fått genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av betydelse för bedömningen av om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Om en familj genom sitt andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför detta inte automatiskt att varje familjemedlem alltid ska räknas som företagsledare även om han/hon är anställd eller styrelseledamot i företaget (prop. 1975/76:79 s. 73). Endast sådan familjemedlem som är verksam och har en inflytelserik ställning i företaget bör normalt anses som företagsledare i fämansföretaget. Avgörande för denna bedömning blir därför arbetsuppgifterna i företaget liksom i viss mån även tidigare yrkeserfarenhet, utbildning o.d.

Flera företagsledare

I ett och samma företag kan följaktligen flera personer anses som företagsledare. Ägarinflytandet över verksamheten i företaget kan alltså vara sådant att flera personer genom sitt väsentliga inflytande i företaget kan anses vara företagsledare.

Företagsledare saknas

Å andra sidan kan det finnas företag där det, vid tillämpningen av fämansföretagsreglerna, inte finns någon företagsledare. Så är fallet om antalet delägare är förhållandevis stort samt andelarna är jämnt fördelade och ingen kan sägas genom sin ställning ha större inflytande än den andre. I sådana fall kan det dock finnas anledning att undersöka huruvida dessa delägare eller närstående är företagsledare för självständiga verksamhetsgrenar enligt den subsidiära

definitionen. I fråga om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamheter, är den person företagsledare som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och som självständigt kan förfoga över dess resultat.

9.2.3 Närstående

Av 2 kap. 22 § IL framgår att som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

9.2.4 Dödsbo

Vid tillämpning av bestämmelserna i 56 kap. IL likställs inte dödsbo med fysisk person, 56 kap. 7 § IL. Innebörden härav är att ett dödsbo inte ska anses vara delägare i ett företag vid bedömning av om detta är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

9.3 Ersättningar till medhjälpande make och barn

Särskilda regler finns för ersättning till företagsledares make och företagsledares eller företagsledares makes barn för utfört arbete samt avkastning på kapital i fåmanshandelsbolag i fall där nämnda personer är delägare i handelsbolaget. Se del 2, avsnitt 24.3.

9.4 Förmåner m.m.

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller inte några särregler när det gäller beskattning av förmåner. I LSK finns dock vissa regler som innebär utökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avseende företagsledaren, honom närstående eller delägare. Skyldighet föreligger att sörja för att underlag finns för kontroll av bl.a. kostnadsersättningar till delägare m.fl. i fåmansföretag. Den utökade uppgiftsskyldigheten är dock inte kopplad till någon utvidgad skattskyldighet, utan har tillkommit av kontrollskäl.

RSV har meddelat särskilda rekommendationer, RSV S 2000:50, för beskattning av vissa förmåner m.m.

RSV har även i skrivelse den 13 mars 2000, dnr 2664-00/110, kortfattat redogjort för verkets uppfattning hur vissa transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare bör behandlas enligt allmänna beskattningsprinciper.

9.4.1 Fri utbildning

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av t.ex. omstrukturering eller personalavveckling är förmån av fri utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta skattefri. Denna bestämmelse gäller dock inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person (11 kap. 17 § IL).

9.4.2 Bilförmån

Beskattningen av bilförmån följer de vanliga reglerna i 61 kap. IL.

Närståendes nyttjande

Enligt prop. 1989/90:110 s. 598 ska företagsledaren beskattas för värdet av bilförmån om bilen utnyttjats för privat bruk av någon företagsledaren närstående som inte själv är anställd eller delägare i företaget.

Bilförmån i handelsbolag

Delägare som för privat bruk utnyttjar handelsbolagets bil ska som intäkt av näringsverksamhet påföras bilförmån som beräknas enligt samma regler som för löntagare (22 kap. 7 § IL).

Bilkostnader

Om företagsledare, delägare eller närstående använt egen bil helt eller delvis i fåmansföretagets eller det fåmansägda handelsbolagets verksamhet gäller de allmänna reglerna för bilavdrag vid tjänstresa.

RSV har meddelat särskilda rekommendationer, RSV S 2000:51, för värdering av förmån av fri och delvis fri bil.

9.5 Vinstandelslån

Enligt 24 kap. 6 och 10 §§ IL föreligger avdragsförbud för fåmansföretag för rörlig ränta på vinstandelslån som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller till dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget.

9.6 Ränta från fåmansföretag

Ränta som delägare erhåller från fåmansföretag för medel han lånat till företaget beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger räntan vad som kan anses vara marknadsmässig ränta bör den överstigande delen beskattas som förtäckt utdelning. Vad som är marknadsmässig ränta måste avgöras i varje enskilt fall utifrån vad företaget skulle erlagga till utomstående långgivare. Hänsyn bör härvid tas till riskexponering etc.

9.7 Vissa särbestämmelser

För fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns, utöver vad som redovisats ovan, följande särskilda bestämmelser

- avdrag för framtida substansminskning, 20 kap. 23 § IL,
- underprisöverlåtelser, 23 kap. 18-23 §§ IL,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång, 27 kap. 4-6 §§ IL,
- kvalificerade fusioner och fissioner, 37 kap. 27 § IL
- utskiftning vid ombildning av ekonomisk förening till aktieföretag, 42 kap. 20 § IL,
- uppskov med beskattningen vid andelsbyten, 49 kap. 10, 16 och 32 §§ IL,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag, 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 § IL,
- pensionsparavdrag, 59 kap. 4, 10 och 15 §§ IL,
- grundavdrag, 63 kap. 5 § IL.